

УДК 657.421.3

Т. И. Шаева, *к.э.н доцент,*
Национальный исследовательский Мордовский государственный университет
им. Н. П. Огарева

Г. И. Азыркина,
Национальный исследовательский Мордовский государственный университет
им. Н. П. Огарева

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Аннотация. В статье рассматриваются нематериальные активы и проблемы их учета. Оценка стоимости отдельного приобретения нематериальных активов на момент признания.

Ключевые слова: нематериальные активы, затраты, покупная цена.

Abstract. The article discusses intangible assets and their accounting problems. Assessment of individual acquisition cost of intangible assets at the time of recognition.

Keywords: intangible assets, costs, purchase price.

МСФО 38 «Нематериальные активы» устанавливает критерии признания и оценки нематериальных активов, определяет требования в отношении раскрытия информации о таких активах в финансовой отчетности. Аналогом этого стандарта в российской практике является ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы».

МСФО 38 применяется в отношении всех нематериальных активов, за исключением тех, общие принципы учета которых регулируются другими международными стандартами [2]. Так, МСФО 38 не применяется в отношении следующих активов:

- нематериальных активов, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности (МСФО 2 «Запасы», МСФО 11 «Договоры подряда»);
- активов по отложенным налогам (МСФО 12 «Налоги на прибыль»);
- активов по договору аренды (МСФО 17 «Аренда»);

- активов, связанных с вознаграждениями работников (МСФО 19 «Вознаграждения работникам»);
- финансовых активов (МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление»);
- деловой репутации (гудвилла), возникающей при объединении компаний (МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»);
- нематериальных активов, возникающих в страховых компаниях по договорам с владельцами полисов (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);
- нематериальных активов, классифицированных в качестве предназначенных для продажи или включенных в реализуемые группы (МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»);
- прав на минеральные ресурсы и затрат на разведку, разработку и добычу полезных ископаемых (МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»).

Перечень российских стандартов значительно уже перечня международных стандартов и, например, деловая репутация организации в российской практике учитывается по принципам, изложенным в ПБУ 14/2007.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 требует признавать на балансе нематериальные активы в случае их покупки или создания их средствами самой компании при условии, что:

- 1) высока вероятность того, что эти активы принесут в будущем положительный экономический результат;
- 2) можно достоверно оценить стоимость таких активов [4].

Стандарт (IAS) 38 не устанавливает определенной классификации нематериальных активов. Организации могут самостоятельно составить классификацию контролируемых нематериальных активов. Классификация нематериальных активов носит принципиальный характер, так как оптимальная классификация может снизить затраты на их переоценку.

К нематериальным активам могут относиться:

- авторские права на научные и технические знания;
- ноу-хау;
- права на торговые марки;
- права на знак обслуживания;
- патенты;
- франшизы;
- лицензионные соглашения;
- компьютерное программное обеспечение;
- права на сбыт;
- доля рынка;
- права на интеллектуальную собственность;
- другие аналогичные активы.

Вообще, нематериальный актив (intangible asset) - это идентифицируемый денежный актив, не имеющий физической формы. Примерами нематериальных объектов являются программное обеспечение, патенты, авторские права, франшизы, лицензии, интеллектуальная собственность, кино- и видеофильмы [1].

С точки зрения МСФО, нематериальный актив должен быть идентифицируемым, контролироваться компанией и приносить экономические выгоды.

Согласно МСФО 38 нематериальный актив является идентифицируемым (identifiable), если он отделяем (separable), т.е. может быть продан, передан, арендован, обменен индивидуально либо вместе со связанными активами или обязательствами (например, разработанные компьютерные программы) либо проистекает из действия договорных или иных юридических прав (например, авторские права).

Признак идентифицируемости нематериального актива подразумевает возможность отделения экономических выгод, связанных с его использованием, от деловой репутации (goodwill), приобретенной в ходе объединения компаний. Отделяемые активы можно реализовать (продать, обменять, арендовать) без выбытия экономических выгод, поступающих от других активов.

Как и любой другой актив, нематериальный актив представляет собой ресурс, контролируемый компанией. Контроль (control) предполагает право на получение экономических выгод от использования актива (в форме увеличения доходов или сокращения затрат) и ограничение доступа другим лицам к этим выгодам. Компания может получать экономические выгоды от использования ресурса (например, знания и навыки персонала компании), но при этом не контролировать его (трудовые ресурсы не отражаются в отчете о финансовом положении компании в качестве ее активов).

Для того чтобы нематериальные объекты были признаны в качестве нематериальных активов, они должны удовлетворять определению таких активов и критериям признания (вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к активу, станут поступать в компанию; стоимость актива может быть надежно определена) (таблица 1).

Таблица 1 - Признание НМА согласно ПБУ 14/2007 и МСФО 38

ПБУ 14/2007	МСФО 38
Отсутствие материально-вещественной (физической) структуры	Важное, но не обязательное условие
Возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества	Обязательное условие
Использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации	Это условие напрямую связано с получением будущих экономических выгод, что соответствует МСФО 38
Использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. Или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.	Согласно МСФО 38 это условие необязательно и определяется самой организацией
Организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества в течение 12 мес. Или обычного операционного цикла	Соответствует МСФО
Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем	Соответствует МСФО
Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности	Не является обязательным условием для признания НМА, согласно МСФО 38

Согласно МСФО нематериальные активы являются амортизируемым имуществом. Вместе с тем в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) отсутствуют исчерпывающие регламентации по учету

обесценения данных активов. Так, в МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов" говорится лишь о том, что балансовая стоимость активов уменьшается до их возмещаемой стоимости, если последняя меньше первой. Указанное уменьшение признается в прибыли или убытке, за исключением переоцененных активов, по которым такое уменьшение отражается как уменьшение добавочного капитала от их переоценки. Амортизационные отчисления по обесцененному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива на протяжении оставшегося срока его полезной службы [1].

В финансовой отчетности раскрывается информация по каждому классу нематериальных активов. При этом сведения о нематериальных активах, созданных предприятием, приводятся отдельно. Классы нематериальных активов - группы активов, аналогичных по назначению и применению в операциях организации (бренды, лицензии и франшизы, авторские, смежные права и патенты, рецепты и формулы, нематериальные активы в стадии разработки). В бухгалтерский баланс и отчеты о движении денежных средств и о финансовых результатах, как правило, включаются обобщенные данные, подробная же информация раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

Также стоимость нематериальных активов включается в итоговую отчетность.

При основном методе учета нематериальных активов компания должна отразить в отчетности:

- срок полезной службы;
- методы амортизации;
- стоимость нематериальных активов до вычета накопленной амортизации (с учетом накопленных убытков от обесценения) и сумму накопленной амортизации на начало и конец периода;
- статьи отчета о финансовых результатах, в которые включается амортизация нематериальных активов;

- сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отражающую поступление нематериальных активов, любые изменения балансовой стоимости, списания и выбытия нематериальных активов, начисленную амортизацию, разницы от пересчета стоимости активов в валюту представления отчетности и другое;
- причины, по которым определение срока полезной службы по отдельным нематериальным активам считается невозможным;
- описание, балансовую стоимость и оставшийся период амортизации для всех существенных нематериальных активов;
- наличие и балансовую стоимость нематериальных активов, заложенных в качестве обеспечения обязательств;
- сумму затрат на исследования и разработки, включенную в состав расходов периода.

Если объекты нематериальных активов учитываются по переоцененной стоимости, то по классам активов должны раскрываться:

- фактическая дата проведения переоценки;
- балансовая стоимость переоцененных нематериальных активов;
- балансовая стоимость, которая была бы включена в финансовую отчетность, если бы нематериальных активов учитывались по основному методу.

Существуют некоторые неосязаемые объекты, которые нельзя учесть как нематериальные активы, поскольку не выполняется один из критериев признания. Например, внутренне созданная деловая репутация компании не признается как актив, поскольку не является отделяемым ресурсом, не может быть надежно измерена, хотя и обеспечивает будущие экономические выгоды [3]. Также не признаются в качестве нематериальных активов внутренне созданные торговые марки, включая бренды и названия публикаций, списки клиентов и прочие аналогичные объекты, затраты на которые неотделимы от затрат на развитие бизнеса в целом.

Согласно стандарту выделяются затраты компании, которые создают

экономические выгоды, но не приводят к признанию нематериальных активов: организационные расходы, затраты на подготовку персонала, рекламу и продвижение продукции, изменение местоположения и реорганизацию компании.

Обобщая подходы отечественной практики и международных стандартов к признанию нематериальных активов следует отметить в целом их схожесть и сделать вывод о возможности применения МСФО 38 в практике российского учета при условии адаптации подходов к учету деловой репутации предприятия.

Библиографический список

1. Дружиловская Э.С. Совершенствование методики оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. 2012. N 16. С. 7 - 15.
2. Макарова Л.Г., Мансурова И.В., Штефан М.А. Объекты НИОКР: учет и отражение в финансовой отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами // Международный бухгалтерский учет. 2012. N 11. С. 2 - 10.
3. Маторина Т.А. Объект авторского права как нематериальный актив юридического лица // Международный бухгалтерский учет. 2011. N 46. С. 37 - 41.
4. Морозова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет "Синергия", 2012. 480 с.